Die sachenrechtlichen Begriffe, insbesondere Besitz und Eigentum im Steuerrecht.

Auszug

aus der Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen Juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg

vorgelegt

von

Gottfried Müller
Referendar
aus
Mühlheim-(Ruhr)-Speldorf.

Gutachter: Professor Dr. Walther Merk.

Marburg
R. Friedrich's Universitäts-Buchdruckerei (Inhaber Karl Gleiser)
1925.

R. UNIV
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

I. Teil: **Steuerrecht und bürgerliches Recht.**

Das Steuerrecht (StR.) verwendet im weiten Umfange Rechtsbegriffe des bürgerlichen Rechts (BR.) Diese sollen nach § 4 AO. auch in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung erfaßt werden. Es kann und muß daher bei ihrer Anwendung von den Grundsätzen des BR. dann abgewichen werden, wenn dies nach dem besonderen Bedürfnis des StR. bezw. des einzelnen St.-Gesetzes geboten erscheint.

II. Teil: **Steuerrecht und Sachenrecht.**

Während das StR. dem Schuldrecht des BR. ein besonderes St.-Schuldrecht zur Seite stellt, gibt es bisher nur sehr bescheidene Ansätze zu einem steuerrechtlichen Sachenrecht; doch verwertet das StR. in erheblichem Umfang sachenrechtliche Begriffe des BGB., insbesondere bei der Umschreibung der steuerrechtlichen Tatbestände.

Zunächst werden im

1. Abschnitt die steuerrechtliche Bedeutung und Tragweite der Begriffe: Sache, Gegenstand, Sachinbegriff, Bestandteil, Zubehör und Frucht sowie die steuerrechtlich bedeutsamen Eigenschaften der Sachen erörtert.

Der

2. Abschnitt behandelt sodann die steuerrechtliche Bedeutung der dinglichen Rechte.

1. Kapitel. Besitz.

Der Begriff des Besitzes spielt vor allem im Umsatzsteuergesetz, insbesondere beim sogenannten Zwischenhandelsprivileg eine große Rolle. Zu seiner heutigen Bedeutung in der Umsatzbesteuerung ist er erst allmählich gelangt.

a) Noch im WUmsStG. vom 26. 6. 1916 (im Zusatz IV zur Tarif-Nr. 10 des RStemp.G.) war die Uebertragung in Natur (also Eigentumsübertragung) entscheidend. Eine Uebertragung in Natur lag z. B. auch dann vor, wenn der mittelbare Besitz übertragen oder der dingliche Herausgabeanspruch abgetreten wurde, während andererseits die Abtretung des schuldrechtlichen Herausgabeanspruches aus dem Kaufvertrage diese Wirkung nicht hatte. Diese Gestaltung hatte zur Folge, daß es häufig zu oft auf reinen

zivilrechtlichen Erwägungen beruhenden Entscheidungen im StR. gekommen ist, die auf die für das StR. in erster Reihe maßgebenden wirtschaftlichen Verhältnisse keine Rücksicht nahmen.

b) Deshalb ersetzte das UmsStG. 1918 § 4 die Uebergabe in Natur durch die Verschaffung des unmittelbaren Besitzes. Der Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne des UmsStG. ist derselbe wie im BGB. Vom Eigentumsbegriff sieht das UmsStG. grundsätzlich im Gegensatz zum WUmsStG. ab. Es scheiden daher Besitzauftragung (Besitzkonstitut) und Uebertragung des dinglichen Herausgabeanspruches aus.

c) Auch § 7 UmsStG. 1919, der den § 4 UmsStG. 1918 ersetzt, verwendet den bürgerlich-rechtlichen Begriff des Besitzes. Doch ist die Umsatzsteuerpflicht keineswegs unter allen Umständen gerade auf das Vorliegen des bürgerlich-rechtlichen Besitzbegriffes abgestellt.

Der Begriff des unmittelbaren Besitzes (§ 7 UmsStG. 1919) ist nach § 4 AO. im wirtschaftlichen Sinne auszulegen. Für die Steuerpflicht entscheidet daher nicht ausschließlich der Besitz im privatrechtlichen Sinne, sondern, vor allem beim Zwischenhandelsprivileg, der Besitz, der durch Ergreifung im wirtschaftlichen Sinne herbeigeführt wird. Nach § 7 Absatz 1 S. 2 besteht sogar auch dann eine Steuerpflicht, wenn der Zwischenhändler den unmittelbaren Besitz nicht erlangt hat, vielmehr nur den mittelbaren Besitz hat und durch den dritten unmittelbaren Besitzer unmittelbaren Besitz übertragen läßt

2. Kapitel: Eigentum.

Neben dem Begriff des bürgerlich-rechtlichen Eigentums hat der Gesetzgeber einen besonderen steuerrechtlichen Eigentumsbegriff geschaffen. Dieser steuerrechtliche Eigentumsbegriff schließt den bürgerlich-rechtlichen nicht in allen Fällen aus, sondern kommt in Hinblick auf §§ 4, 80 AO. nur dann zur Anwendung, wenn nach den Umständen des Einzelfalles an Stelle des rechtlichen Eigentümers eine anderer nach rein wirtschaftlichen und nicht rechtlichen Merkmalen den Gegenstand beherrscht, wie es regelmäßig der bürgerlich-rechtliche Eigentümer tut.

I. Nach § 4 AO. in Verbindung mit § 80 AO. soll das wirtschaftliche Eigentum an Stelle des formalrechtlich gefaßten Eigentums zur Geltung gebracht werden. Folgerichtig darf demnach umgekehrt der wirtschaftliche Nichteigentümer, auch wenn er bürgerlich-rechtlicher Eigentümer ist, steuerrechtlich nicht als Eigentümer behandelt werden. Dieser Grundsatz wird durch § 80 Absatz 1 S. 2 AO. eingeschränkt. Nach dieser Bestimmung soll in gewissen Fällen wie ein Eigentümer behandelt werden,

wer wirtschaftlich nicht die Stellung des Eigentümers hat. So wird der Vorerbe, obwohl wirtschaftlich nur Nießbraucher dennoch als Eigentümer behandelt.

II. Das GrErwStG. geht grundsätzlich vom formalen bürgerlichrechtlichen Eigentumsbegriff aus. Der gesetzliche Haupttatbestand des § 1 GrErwStG. knüpft an den rechtlichen Uebergang des Eigentums an. Ausnahmsweise hat jedoch das GrErwStG. auch den wirtschaftlichen Eigentumsübergang der Besteuerung zu Grunde gelegt. (§§ 3, 5, 6).

III. Auch das StR. unterscheidet Gesamthandeigentum und Miteigentum nach Bruchteilen. AO. § 80 II bestimmt über die steuerliche Behandlung des Gesamthandeigentums: „Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde".

Diese Bestimmung greift jedoch nur dann Platz, wenn nach dem Einzelsteuergesetz die einzelnen Gesamthänder und nicht die Gesamthandschaft als solche steuerpflichtig ist.

Nach der Rechtssprechung des RFH. begründet bei Gesamthandgemeinschaften ein Wechsel im Personenstande keinen steuerpflichtigen Eigentumsübergang im Sinne des Gr. Erw. StG. hinsichtlich der der Gemeinschaft gehörigen Grundstücke.

Bei Miteigentum nach Bruchteilen steht die Veräußerung des Anteils, der dem Miteigentümer an einem Grundstück zusteht, dem Eigentumsübergang im Sinne des § 1 Gr. Erw. StG. gleich. Die Veräußerung der einzelnen Bruchteile ist jedes Mal ein selbständig steuerpflichtiger Rechtsvorgang, mag auch die Auflassung in einer Verhandlung erklärt und der Uebereignungsvermerk im Grundbuch einheitlich gefaßt sein.

3. Kapitel. Die begrenzten dinglichen Rechte.

I. Grundstücksgleiche Rechte. (Selbständige Gerechtigkeiten.) Die steuerrechtliche Behandlung der grundstücksgleichen Rechte ist wie die der Grundstücke. Nach § 2 Gr. Erw. StG. stehen den Grundstücken Berechtigungen gleich, auf welche die Vorschriften des BR. über Grundstücke Anwendung finden. Nur die Uebertragung, nicht die Neubegründung, unterliegt der Steuer. Die Bewertung der selbständigen Gerechtigkeiten erfolgt nach den Vorschriften der §§ 152 und 153 I AO.

II. Dienstbarkeiten;

1. Steuerrechtlich gelten die Grunddienstbarkeiten als Bestandteile des herrschenden Grundstücks und sind nicht besonders zu bewerten.

2. Die beschränkte persönliche Dienstbarkeit ist steuerlich selbstständig zu bewerten, da sie kein mit dem Eigentum an einem herrschenden Grundstücke verbundenes Realrecht im Sinne des § 154 AO. ist.

3. Für den steuerrechtlichen Nießbrauchsbegriff sind unter Anlehnung an das BR. die wirtschaftlichen Merkmale entscheidend.

   a) Der Erwerb bezw. das Entstehen eines Nießbrauchsrechts ist in den einzelnen Gesetzen bezüglich der Steuerpflicht verschieden behandelt.

   b) Für die steuerliche Behandlung eines bestehenden Nießbrauchsrechtes ist namentlich die Frage bedeutsam, wer während des Bestehens eines Nießbrauchsrechtes zur Tragung der Steuern verpflichtet ist. Der Wert eines Nießbrauchsrechtes wird durch Kapitalisierung der einzelnen Nutzungen ermittelt; maßgebend sind die §§ 144 bis 146 AO.

   c) Der Vermögenszuwachs, den ein durch das Vermächtnis eines Nießbrauchs an den Nachlaßgegenständen belasteter Erbe durch den Wegfall eines Nießbrauchsrechtes infolge des Todes des Nießbrauchers erfährt, ist kein steuerpflichtiger Erwerb durch Erbanfall oder aus dem Nachlaß.

III. Das Vorkaufsrecht erlangt steuerrechtliche Bedeutung erst im Falle der Ausübung. Da erst durch die Ausübung des Vorkaufsrechts der damit Belastete unbedingt zur Uebertragung des Grundstücks auf den Berechtigten und daher zum Erwerb verpflichtet wird, so sind erst damit die Voraussetzungen für die Annahme eines Veräußerungsgeschäftes im Sinne des § 5 Gr. Erw. StG. gegeben.

IV. Die subjektiv dingliche Reallast gilt als Bestandteil des herrschenden Grundstückes und wird daher steuerrechtlich nicht besonders bewertet, im Gegensatz zur subjektiv persönlichen Reallast, die besonders bewertet wird.

V. Pfandrecht.

1. Die Grundpfandrechte kommen steuerrechtlich nur bei der Wertermittlung in Betracht.

2. Pfandrecht an beweglichen Sachen und an Rechten.

a) Das vertragliche Pfandrecht spielt im StR. keine Rolle, da es auch keinem steuerrechtlichen Tatbestande zu Grunde liegt. Nur die Befriedigung des Gläubigers aus dem Pfandobjekt ist steuerrechtlich bedeutsam, insoweit sie umsatzsteuerpflichtig ist.

b) Ein gesetzliches Pfandrecht erwirbt das Reich nach § 116 AO. mit der Hinterlegung am hinterlegten Gelde. Dieses gesetzliche Pfandrecht ist hinsichtlich der Wirkungen dem Vertragspfandrecht gleichgestellt.

c) Das Pfandrecht kraft Staatsaktes läßt neben der zu Gunsten des Staates eintretenden öffentlich-rechtlichen Verstrickungswirkung ein privates Pfandrecht zu Gunsten des Gläubigers entstehen, sogenanntes Pfändungspfandrecht. Dieses Pfändungspfandrecht hat die AO. teilweise anders gestaltet, als das rechtsgeschäftliche Pfandrecht des BGB. geordnet ist. Ebenso ist die Verwertung der gepfändeten Sache anders als im BGB. geregelt.

Im Anhang sind Beschlagnahme und Sachhaftung als Ansätze eines öffentlich-rechtlichen Sachenrechts innerhalb des StR. behandelt.

1. Die Sachhaftung des § 101 AO. ist ihrer Natur nach nicht bürgerlich-rechtliches Sicherungsmittel, sondern hat den Charakter eines öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses, das ein pfandrechtsartiges Befriedigungsrecht gewährt.

2. Die Beschlagnahme begründet einen öffentlich-rechtlichen Besitz. Das StR. unterscheidet die Beschlagnahme zoll- und steuerpflichtiger Sachen (§ 101 AO.), die strafprozessuale Einzel-Beschlagnahme (§ 395 AO.) und die Vermögensbeschlagnahme (§ 353 AO.).